

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

22.02.1993

Geschäftszahl

91/15/0007

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Simon und die Hofräte Dr. Wetzel, Dr. Karger, Dr. Steiner und Dr. Mizner als Richter, im Beisein des Schriftführers Oberkommissär Mag. Wochner, über die Beschwerde des G in L, vertreten durch Dr. K, Rechtsanwalt in I, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 21. November 1990, Zl. 50.480-5/90, betreffend Haftung für Umsatzsteuer 1985, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 3.035,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer wurde mit Beschluß des Landesgerichtes Innsbruck vom 2. Juli 1984 zum Masseverwalter im Konkurs der S.-GmbH & Co KG bestellt. Über seinen Antrag wurde gemäß § 119 KO eine der Gemeinschuldnerin gehörende Liegenschaft versteigert. Im Versteigerungsverfahren wurden auf Grund der Schätzung die Liegenschaft ausschließlich des Zubehörs mit S 9,618.350,--, und das Zubehör mit S 1,071.500,-- bewertet. Auf Grund der vom Beschwerdeführer vorgelegten Versteigerungsbedingungen wurde das geringste Gebot - ohne Ausweis eines gesonderten Betrages an Umsatzsteuer - mit S 5,344.925,-- festgesetzt. Der Zuschlag erfolgte um das Meistbot von S 5,344.925,--. Bei der Verteilung des Meistbotes wurde dem Beschwerdeführer über seinen Antrag an Kosten des Masseverwalters ein Betrag von S 62.379,25 aus dem Meistbot zugewiesen und bar berichtet; nach Zuweisung und Berichtigung weiterer Vorzugskosten von S 79.291,80 (Kosten des Versteigerungsverfahrens) und von S 17.538,40 (Grundsteuer und Nebengebühren) wurde das restliche Meistbot von S 5,185.715,55 in der bürgerlichen Rangordnung der Ersterin (zugleich Pfandgläubigerin) zur teilweisen Berichtigung ihrer Forderung aus der mit dem Betrag von S 7,200.000,-- einverleibten Höchstbetragshypothek durch Aufrechnung zugewiesen.

Mit Haftungsbescheid vom 8. Juni 1988 nahm das Finanzamt den Beschwerdeführer gemäß § 9 BAO als Haftenden für aushaftende Abgabenschulden der Gemeinschuldnerin im Ausmaß von insgesamt S 1,539.227,-- (darunter für Umsatzsteuer betreffend das Jahr 1985 im Betrage von S 1,488.761,--) in Anspruch. In der Begründung des Bescheides vertrat das Finanzamt im wesentlichen die Auffassung, der Beschwerdeführer wäre als Masseverwalter verpflichtet gewesen, die Umsatzsteuer als Kosten der Verwertung der Sondermasse, die vor den Ansprüchen der Absonderungsberechtigten zu berichtigen gewesen wäre, in der Schlußrechnung auszuweisen. Die Zahllast an Umsatzsteuer 1985 setze sich zusammen aus der Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG auf Grund der Veräußerung des unbeweglichen Massevermögens im Betrage von S 1,381.779,67, Umsatzsteuer aus der Veräußerung des beweglichen Massevermögens im Betrage von S 98.981,33 und aus der Verpachtung der Masse im Betrage von S 8.000,--.

In seiner gegen den Haftungsbescheid erhobenen Berufung machte der Beschwerdeführer zusammengefaßt - soweit es den Gegenstand des Beschwerdeverfahrens betrifft - neben umfangreichen auf Grund und Höhe des Abgabenanspruches bezogenen Darlegungen im wesentlichen geltend, seine Inanspruchnahme wegen des fehlenden Ausweises der Umsatzsteuer in der Schlußrechnung sei schon deshalb verfehlt, weil bisher weder eine Schlußrechnung im Sinne des Konkursrechtes erstellt noch das Massevermögen verteilt worden sei.

In der die Berufung als unbegründet abweisenden Berufungsvorentscheidung vertrat das Finanzamt im wesentlichen die Auffassung, es wäre Aufgabe des Beschwerdeführers als Masseverwalter gewesen, die Umsatzsteuer als Vorzugskosten bei der mündlichen Verhandlung über die Meistbotsverteilung bei Gericht

geltend zu machen bzw. den Meistbotsverteilungsbeschuß zu "beeinspruchen". Der Beschwerdeführer habe dies unterlassen und dadurch andere Gläubiger gegenüber der Finanzverwaltung bevorzugt. Durch Nichtanmeldung der Umsatzsteuer habe er schuldhaft seine Pflichten als Masseverwalter verletzt.

In seinem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wiederholte der Beschwerdeführer im wesentlichen sein Berufungsvorbringen; darüber hinaus brachte er vor, die Umsatzsteuer gehöre bei einer Meistbotsverteilung nach der Exekutionsordnung nicht zu den Vorzugsposten. In der Unterlassung der Anmeldung der Umsatzsteuer bei der Meistbotsverteilung liege daher keine Pflichtverletzung, weil das Gericht die Umsatzsteuer bei der Verteilung ohnedies nicht als Vorzugsposten behandelt hätte. Seine Inanspruchnahme als Haftender sei (überdies) verfrüht, weil nicht abzusehen sei, ob nicht allenfalls Masseforderungen befriedigt werden könnten. Weiters brachte der Beschwerdeführer (hilfsweise) vor, nach der Exekutionsordnung sei es ausgeschlossen, daß Kosten, die entstünden, wenn der Masseverwalter eine überbelastete Liegenschaft veräußern lasse, aus deren Erlös für die Konkursmasse nichts zu erwarten sei, zu den Masseforderungen gehörten. Bei der strittigen Umsatzsteuer handle es sich daher nur um eine Konkursforderung.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung insoweit Folge, als sie die Haftung des Beschwerdeführers auf die Umsatzsteuer aus der Versteigerung des Liegenschaftsinventars (S 89.292,--) und aus der Verpachtung der Liegenschaft (S 8.000,--) einschränkte. In der Begründung des angefochtenen Bescheides vertrat sie nach Darlegung des Verfahrensganges und der Rechtslage betreffend den Gegenstand des Beschwerdeverfahrens (Haftung für die Umsatzsteuer aus der Versteigerung des Liegenschaftsinventars) im wesentlichen folgende, auf umfangreiche Hinweise auf Lehre und Rechtsprechung gestützte Auffassung:

Den Masseverwalter treffe die Verpflichtung, für die Erfüllung der Zahlungspflichten aus den Mitteln der Konkursmasse zu sorgen. Sondermassekosten im Sinne des § 49 Abs. 1 KO seien aus der Sondermasse (dem Meistbot) ohne irgendeinen Abzug vor den Absonderungsgläubigern zu tilgen. Die aus § 80 Abs. 1 BAO sich ergebende Verpflichtung des Masseverwalters, für die Erfüllung der Zahlungspflichten aus den Mitteln der Konkursmasse zu sorgen, umfasse auch die Pflicht, angefallene Sondermassekosten vor den Absonderungsgläubigern aus der Sondermasse zu befriedigen. Zu den Kosten der Verwertung der Sondermasse gehöre im vorliegenden Fall auch die auf die Veräußerung des Liegenschaftszubehörs entfallende Umsatzsteuer. Es wäre daher Aufgabe des Beschwerdeführers gewesen, diese Umsatzsteuer als Vorzugsposten gegenüber dem Bezirksgericht geltend zu machen und dadurch dafür zu sorgen, daß die im Rahmen des Meistbotes vereinnahmte Umsatzsteuer vor den Absonderungsgläubigern aus dem Meistbot getilgt werde. Von dem Meistbot von S 5,344.925,-- entfalle ein Betrag von S 535.750,-- auf das Unternehmenszubehör. Daraus ergebe sich eine bei der Versteigerung des Inventars angefallene Umsatzsteuer von S 89.292,--. Es sei unstrittig, daß diese Umsatzsteuer bei der Gemeinschuldnerin uneinbringlich sei.

Die vorliegende Beschwerde richtet sich gegen diesen Bescheid, soweit der Beschwerdeführer damit zur Haftung für einen Betrag von S 89.292,-- (Umsatzsteuer aus der Versteigerung des Liegenschaftsinventars) herangezogen wird.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde erwogen:

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

Nach § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, daß die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Zu den gesetzlichen Vertretern im Sinne des § 80 BAO gehören auch die Masseverwalter (vgl. z.B. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Mai 1990, Zl. 89/13/0251, und vom 20. Juni 1990, Zl. 89/13/0258).

Die Uneinbringlichkeit der in Haftung gezogenen Abgabenschuld beim Vertretenen ist im Beschwerdefall nicht mehr strittig. Zu prüfen ist daher, ob eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten durch den beschwerdeführenden Masseverwalter vorliegt, die zur Uneinbringlichkeit der Abgaben führte.

Dies ist aus folgendem Grund zu bejahen:

Im Fall einer Zwangsversteigerung wird durch den Zuschlag als behördliche Anordnung eine Lieferung (im Sinne des § 1 Abs. 1 Z. 1 UStG) der Liegenschaft und ihres Zubehörs vom Verpflichteten an den Ersteher bewirkt (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. März 1983, Slg. 5766/F; ebenso OGH SZ 52/101, SZ 59/58, SZ 62/81; Schuhmacher, Sondermassekosten in der Meistbotsverteilung, JBl. 1988, 436 ff; Chalupsky-Ennöckl-Holzappel, Handbuch des österreichischen Insolvenzrechts, 362 ff, Kranich-Siegl-Waba, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz § 12 Rz 74 und § 3 Rz 67 ff; zur entsprechenden deutschen Rechtslage vgl. BFH

BStBl. 1986 II 500).

Enthalten die Versteigerungsbedingungen - wie im vorliegenden Fall - keine Bestimmung, wonach der Ersteher anfallende Umsatzsteuerbeträge zuzüglich zum Meistbot zu entrichten habe, dann ist im Meistbot ein festgesetztes Bruttoentgelt zu sehen, das auch eine allfällige Umsatzsteuer umfaßt (vgl. OGH SZ 63/163; Chalupsky-Ennöckl-Holzapfel, aaO, 364).

Nach § 49 Abs. 1 KO sind aus (den Nutzungen sowie) dem Erlös einer zur Sondermasse gehörigen Sache vor den Absonderungsgläubigern die Kosten der besonderen Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Sondermasse zu berichtigen. Die beim exekutiven Verkauf einer Liegenschaft für deren bewegliches Inventar zu entrichtende, im Meistbot enthaltene Umsatzsteuer gehört zu den Kosten der Verwertung der Sondermasse, die gemäß § 49 Abs. 1 KO das Vorrecht vor den Absonderungsgläubigern genießen (vgl. OGH SZ 59/85 und SZ 62/81, jeweils mwN; Schuhmacher, aaO, 440 mwN). Die Kosten des Masseverwalters im Zusammenhang mit der Verwertung der Sondermasse (einschließlich der bei der Versteigerung angefallenen Umsatzsteuer) gehören ohne Rücksicht auf einen der Sondermasse verschafften Nutzen zu den das Vorrecht genießenden Spezialmassekosten (vgl. das Urteil des OGH vom 25. Februar 1988, 7 Ob 714/87, leitsatzweise veröffentlicht in WBl. 1988, 207, unter Hinweis auf Bartsch-Pollak I 561).

Der Beschwerdeführer hätte somit - auf Grund der dargelegten Rechtslage mit Erfolg - im Verteilungsverfahren beim Exekutionsgericht neben seinen sonstigen bei der Verwertung der Sondermasse entstandenen Kosten die beim Zuschlag angefallene Umsatzsteuer geltend machen können. Es kam ihm somit in Form dieser Verfügungsmöglichkeit eine rechtliche Position zu, die dem Vorhandensein von Mitteln zur Bezahlung der geschuldeten Umsatzsteuer gleichzuhalten ist. Die Unterlassung der Ausschöpfung dieser Verfügungsmöglichkeit - wodurch die im Meistbot enthaltene Umsatzsteuer zur Verteilung an andere Gläubiger gelangte und daher uneinbringlich wurde - ist der Unterlassung der Abfuhr der Umsatzsteuer aus vorhandenen Mitteln, insbesondere vereinnahmten Entgelten, gleichzuhalten. Der Beschwerdeführer hat daher die ihn als Vertreter treffende Pflicht, für die Begleichung der Abgabenverbindlichkeiten zu sorgen, verletzt. Seine Inanspruchnahme zur Haftung entsprach somit dem Gesetz.

Die Beschwerde macht - sowohl unter dem Gesichtspunkt der inhaltlichen Rechtswidrigkeit als auch jenem der Verletzung von Verfahrensvorschriften - mit näherer Begründung geltend, bei den versteigerten Inventargegenständen handle es sich um Liegenschaftszubehör und nicht um Vorrichtungen im Sinne des § 2 Abs. 1 Z. 1 GrEStG; dies habe zur Folge, daß die Befreiung von der Umsatzsteuer gemäß § 6 Z. 9 lit. a UStG Platz zu greifen habe und für den Erwerb im Rahmen der Zwangsversteigerung keine Umsatzsteuer festzusetzen gewesen wäre.

Diese auf die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung bezogenen Darlegungen können der Beschwerde schon deshalb nicht zum Erfolg verhelfen, weil Gegenstand des vorliegenden Verfahrens nur die Heranziehung zur Haftung gemäß § 9 BAO war und der Beschwerdeführer somit durch Gründe, die sich nicht auf die Haftung, sondern auf den Abgabenanspruch beziehen, in keinem Recht verletzt sein kann. Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgaben können daher im Verfahren über die Geltendmachung der Haftung nicht mit Erfolg erhoben werden (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Juni 1990, Zl. 89/15/0067).

Der Beschwerdeführer macht weiters - unter Berufung auf GIUNF 2810 - (sinngemäß) geltend, ein Begehren auf Zuweisung der Umsatzsteuer als (Teil der) Kosten der Verwertung der Sondermasse hätte nicht erfolgreich sein können. Die Liegenschaft sei nämlich überbelastet gewesen; aus ihrem Erlös sei für die Konkursmasse nichts zu erwarten gewesen. In einem solchen Fall gehörten die Kosten des Masseverwalters bei der Verwertung der Sondermasse nicht zu den "Masseforderungen" (gemeint offenbar: Sondermassekosten).

Diesen Darlegungen ist - abgesehen davon, daß sich der zitierten Entscheidung nichts in Richtung der Rechtsauffassung des Beschwerdeführers entnehmen läßt - folgendes entgegenzuhalten: Die Priorität der Kosten für die Verwertungsmaßnahmen des Masseverwalters setzt unter anderem voraus, daß diese (insbesondere die Zwangsversteigerung) zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung notwendig waren (vgl. Schuhmacher, aaO, 439, und die dort in FN 42 zitierte Lehre und Rechtsprechung). Der Verwaltungsgerichtshof teilt auch die vom genannten Autor (aaO, 440) vertretene Auffassung, daß es bei der Beurteilung der Notwendigkeit von Verwertungskosten des Masseverwalters darum gehe, ob sie im Rahmen vorsorglicher und pflichtgemäßer Ausübung der Verwertungstätigkeit des Masseverwalters verursacht und gedeckt erscheinen, wobei zur Beantwortung dieser Frage ex ante von jener Situation auszugehen ist, in der sich der Masseverwalter vor der Betreuungshandlung befunden hat. Von diesem Standpunkt ausgehend ist die Notwendigkeit und Zweckmäßigkeit der Verwertungsschritte nicht ausschließlich unter dem Gesichtspunkt zu beurteilen, ob aus dem Meistbot eine Zuweisung (nicht nur an die Absonderungsgläubiger, sondern auch) an die allgemeine Masse zu erwarten ist. Umso weniger ist die vom Beschwerdeführer im Ergebnis angestellte ex post-Betrachtung, wonach die Verwertungsschritte deshalb nicht zweckmäßig gewesen seien, weil das schließlich erzielte Meistbot nicht einmal zur Deckung der Forderungen der Absonderungsgläubiger ausgereicht habe, am Platz. Nach der Aktenlage ist nicht ersichtlich, daß die aushaftenden Verbindlichkeiten gegenüber den Absonderungsgläubigern den Schätzwert überstiegen hätten. Dies behauptet der Beschwerdeführer auch gar nicht. Schon daraus folgt, daß im Beschwerdefall die Zweckmäßigkeit der Verwertungshandlungen des Masseverwalters aus der Sicht des Zeitpunktes der Betreuung der Zwangsversteigerung unter dem Gesichtspunkt der "Überbelastung" der Liegenschaft nicht verneint werden könnte. Auch unter der Annahme, daß die bei der Versteigerung angefallene Umsatzsteuer betreffend die Möglichkeit der Zuweisung als Vorzugskosten an den Masseverwalter das

rechtliche Schicksal der sonstigen Verwertungskosten des Masseverwalters teilte, vermag das oben wiedergegebene Beschwerdevorbringen somit keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen. Im übrigen ist der Beschwerdeführer darauf zu verweisen, daß sein - auf die Behauptung, er selbst habe bei der Betreibung der Zwangsversteigerung pflichtwidrig gehandelt, hinauslaufender - Standpunkt auch im Tatsächlichen keine Bestätigung findet, weil das Exekutionsgericht mit dem in Rechtskraft erwachsenen Verteilungsbeschluß ihm die Kosten der Verwertung der Sondermasse (mangels entsprechender Antragstellung allerdings ohne die dabei entstandene Umsatzsteuer) zuwies.

Die geltend gemachten Rechtsverletzungen liegen daher nicht vor; die Beschwerde war gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 104/1991.